



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10283.010262/2001-04
Recurso nº 121.626 Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-001669 – 3ª Turma**
Sessão de 04 de outubro de 2011
Matéria IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SONOPRESS-RIMO DA AMAZÔNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO
FONOGRÁFICA LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS- IPI

Ano-calendário: 1999

ISENÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS. PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO.

O Processo Produtivo Básico induz que todas as etapas devem ser realizadas pelo estabelecimento beneficiário da isenção, em face do que somente se admitem as exceções expressamente permitidas em norma específica.

RECURSO ESPECIAL PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos **FISCAIS**, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann (Relatora), que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo

Presidente

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/03/2012 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 14/03/2012 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 13/04/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 01/06/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 11/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Susy Gomes Hoffmann

Relatora

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas

Redator designado

Participaram do julgamento os conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Rodrigo Cardozo Miranda, Júlio César Alves Ramos, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Gileno Gurjão Barreto, Otacílio Dantas Cartaxo e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, com base em divergência jurisprudencial.

Conforme o Relatório Anexo ao Auto de Infração, presente às fls. 08/12, tem-se que:

“1.RESUMO DOS FATOS

1.1- A empresa tem projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, através da Resolução nº 113/93 do CAS Suframa, para a produção, dentre outros produtos, de Disco Laser (Compact Disc), com atualização prevista na Portaria nº 071/94 e ampliação pela Portaria 277/94, ambas do Superintendente da Suframa, com benefícios fiscais deferidos a projetos considerados de interesse para o desenvolvimento regional, nos termos da legislação específica.

1.2- A empresa, dentre outros incentivos, goza da isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI, sujeitando-se, portanto, à regra jurídica estabelecida pelo Art. 9º., Parágrafo 1º, do Decreto-Lei nº 288/67, com nova redação dada pela Lei nº 8387/91, que estabelece: “A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internadas em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º., deste Decreto-Lei.”

1.3- De acordo com o art. 7º., caput, do Decreto-Lei 288/67 é condição essencial para gozo do benefício da redução do

Imposto de Importação na internação, os produtos que atendam nível de industrialização local compatível com processo produtivo básico e define, no Parágrafo 8º do mesmo artigo, o que são produtos industrializados na ZFM, estabelecendo, ainda, que Processo Produtivo Básico é o conjunto mínimo de operações no estabelecimento fabril do beneficiário.

1.4- Nesse contexto, passamos a analisar o desenvolvimento do projeto da empresa em consonância com a legislação tributária federal.

(...)

2.2- Processo produtivo constatado pela auditoria

Após visita às instalações fabris da empresa e análise documental, constatamos a seguinte situação:

a) O processo de industrialização é desenvolvido da seguinte maneira: a empresa terceiriza as etapas de “a” a “f”, através da empresa SONOPRESS-RIMO IND. E COM. FONOGRÁFICA LTDA., instalada em São Paulo e realiza as fases “g” e “i” no seu estabelecimento fabril.

b) A empresa, no período analisado, não realizou a etapa “h” (injeção do estojo plástico), pois adquiriu esse componente já pronto da empresa VAT-VIDEO AUDIO TAPE DA AMAZÔNIA, instalada na ZFM, o que contraria o disposto na citada portaria, que determina que essa fase seja realizada no estabelecimento fabril da beneficiária dos incentivos.

c) Concluímos, pois, que ao descumprir a legislação tributária federal mediante o procedimento utilizado, (descumprimento da etapa “h” do seu processo produtivo básico), a empresa perdeu o direito a permanecer no regime do Decreto-Lei nº 288/67, em relação aos Compact Disc (Disco Laser) cujos estojos foram adquiridos na situação supra mencionada.”

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 88/100 dos autos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, às fls. 314/334 dos autos, julgou procedente o lançamento, nos termos da seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI

Ano-calendário: 1999

Ementa: ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO CONDICIONADA A CUMPRIMENTO DE PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO. DESCUMPRIMENTO. EXIGÊNCIA DO IPI POR BENEFÍCIO INDEVIDO DA ISENÇÃO.

A isenção do IPI para produtos industrializados na Zona Franca de Manaus está condicionada ao cumprimento de processo produtivo básico, estabelecido em Portaria Interministerial para

o produto: Impõe-se o lançamento do imposto, pelo gozo

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.367/2006 e a Resolução nº 10.000/2001 do Conselho Superior do TRF-1. Autenticado digitalmente em 14/03/2012 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 14/03/2012 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 13/04/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 01/06/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 11/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

indevido da isenção, quando constatado o descumprimento da condição.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. CABIMENTO.

É cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia- SELIC.

Assunto: Normas de Administração Tributária.

Ano-calendário: 1999

Ementa: FISCALIZAÇÃO DO IPI. COMPETÊNCIA.

A fiscalização externa do IPI compete aos Auditores-Fiscais da Receita Federal e será exercida sobre todas as pessoas que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação do imposto, bem como as que gozarem de imunidade condicionada ou de isenção.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal.

Ano-calendário: 1999

Ementa: ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.

JULGAMENTO DE 1º INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. SUSTENTAÇÃO ORAL DE REPRESENTANTE DO CONTRIBUINTE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Indefere-se, por falta de previsão legal, o pedido para sustentação oral por parte de representante da contribuinte no âmbito de 1º instância do contencioso administrativo fiscal.

Lançamento Procedente.

O contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 339/369).

A antiga Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes (fls. 499/506) deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte:

ZONA FRANCA DE MANAUS, ISENÇÃO DE IPI. PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO- PPB. INTERPRETAÇÃO DA NORMA.

Caso o órgão técnico responsável pretendesse restringir a possibilidade de se terceirizar uma etapa do processo de produção, essa proibição deveria estar expressa na norma, eis que, em se tratando de norma restritiva, faz-se necessário que suas determinações sejam expressas.

Ademais, no caso em tela, a própria SUFRAMA, órgão técnico especializado, reconheceu a possibilidade de terceirização da etapa em questão.

RECURSO PROVIDO.

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs o presente recurso especial, com base em divergência jurisprudencial (fls. 509/518).

Alegou que a resolução do caso depende da interpretação que se dá ao artigo 1º, parágrafo único, da Portaria Interministerial nº 185/93. Salientou que, para o gozo do benefício, o contribuinte deveria implementar um processo produtivo básico, constituído, com base no artigo 7º do DL nº 288/67, por um determinado elenco mínimo de etapas produtivas dentro do estabelecimento fabril da empresa.

Segundo a recorrente, para a produção do disco digital a laser para áudio, a referida Portaria estabeleceu o rol mínimo de etapas, ressaltando que aquelas consistentes em “recebimento de molde-matriz, tratamento da resina de polycarbonato, moldagem do disco por injeção, metalização da fase do disco, laqueação do disco e impressão do rótulo”, podem ser realizadas em qualquer parte do território nacional, por terceiros, preferencialmente os instalados na Zona Franca de Manaus.

Desta forma, a recorrente enfatizou que os demais processos, necessariamente, deveriam ser executados no estabelecimento fabril do contribuinte, localizado em Manaus.

Alegou, também, que:

“In casu, foi constatado que a empresa recorrida compra o DISCO DIGITAL, sem a embalagem, da empresa SONOPRESS-RIMO IND. COM. FONOGRÁFICA LTDA, instalada em São Paulo, com as etapas “a” a “f”, já realizadas. Até esse ponto, está correta a beneficiária, pois a portaria lhe faculta este comportamento.

Mas, no que se refere à etapa “h”, esta, que deveria ter sido realizada dentro do estabelecimento da beneficiária, foi terceirizada à empresa VAT- VÍDEO ÁUDIO TAPE DA AMAZÔNIA. Ai é que reside o problema.”

Argumentou, ainda, que:

“Outrossim, agiu com evidente contradição o voto condutor no momento em que, a despeito de ter afastado a preliminar de ilegitimidade, considerando que a receita e só ela poderia analisar se o contribuinte adimplia o estabelecido na Portaria Interministerial nº 185/93 (vide f. 502, in fine), acatou a informação prestada pela SUFRAMA de que a etapa “h” poderia ser terceirizada.

Ora, se a análise do preenchimento dos requisitos para gozo de isenção fiscal evidentemente cabe à receita, não pode uma carta da SUFRAMA estabelecer uma faculdade que não está prevista na lei, e, assim, impedir o órgão fiscalizador de verificar, na

situação concreta, se a empresa atendeu às exigências legais, mais especificamente, se cumpriu o processo produtivo básico”.

O contribuinte apresentou contra-razões às fls. 571/591 dos autos.

Sustentou que o recurso especial da Fazenda não deve ser conhecido, tendo em vista que não comprovou divergência jurisprudencial apta a ensejar a análise do seu mérito.

Segundo o contribuinte, o acórdão apresentado como paradigma enfrentou a legislação, entendendo que o contribuinte, por não possuir autorização legal, nos termos do Decreto-Lei nº 288/67, não poderia gozar da isenção. Por sua vez, a decisão recorrida não apreciou a questão da legalidade da terceirização; apenas interpretou o alcance da portaria interministerial, norma infra-legal, para fins de cumprimento do PPB.

Voto Vencido

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

O presente recurso especial é tempestivo.

Preenche, também, os demais requisitos de admissibilidade, tendo em vista que a recorrente logrou demonstrar a divergência jurisprudencial suscitada.

O acórdão recorrido tem a seguinte ementa:

ZONA FRANCA DE MANAUS, ISENÇÃO DE IPI. PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO- PPB. INTERPRETAÇÃO DA NORMA.

Caso o órgão técnico responsável pretendesse restringir a possibilidade de se terceirizar uma etapa do processo de produção, essa proibição deveria estar expressa na norma, eis que, em se tratando de norma restritiva, faz-se necessário que suas determinações sejam expressas.

Ademais, no caso em tela, a própria SUFRAMA, órgão técnico especializado, reconheceu a possibilidade de terceirização da etapa em questão.

RECURSO PROVIDO.

O julgado apresentado como paradigma, por sua vez, está ementado da seguinte forma:

PRELIMINAR DE NULIDADE. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO

JURÍDICO. LANÇAMENTO.

Interpretação divergente de norma legal por parte do sujeito passivo e ativo da relação tributária não enseja nulidade processual. A fundamentação legal adotada pela fiscalização legitima a exação, nos termos do DL nº288/67, Lei nº8.387/91, Dec. nºs 61.244/67 e Portaria Interministerial nº 185/93, não restando caracterizada a alegada modificação de critério jurídico na motivação do lançamento, mesmo quando a autoridade julgadora a quo lhe acrescenta fundamento decorrente de sua interpretação da lei aplicável.

PRELIMINAR DE NULIDADE DE INCOMPETÊNCIA.

A legislação de regência, inclusive subsidiária, que instituiu, dispôs e regulamentou o funcionamento da Superintendência da Zona Franca de Manaus — SUFRAMA confere competência legal a Secretaria da Receita Federal para realizar a fiscalização aduaneira (arts. 12 e 13, Decreto nº61.244/67). A interpretação da legislação tributária federal compete, privativamente, a Secretaria da Receita Federal através das suas instancias próprias e ao Conselho de Contribuintes, na fase contenciosa em grau de recurso. 'PI. ISENÇÃO. PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO. DESCUMPRIMENTO DE ETAPAS DE PRODUÇÃO. PERDA DO BENEFÍCIO FISCAL. O descumprimento do processo produtivo básico, em razão da terceirização de etapa ou operação não legalmente autorizada, contratada com empresa sediada em qualquer parte do território nacional, implica a perda do benefício fiscal concedido. RECURSO DESPROVIDO

Os acórdãos cotejados divergem relativamente à possibilidade, ou não, de terceirização da etapa constante de letra “h” do artigo 1º da Portaria Interministerial nº 185/93, que dispõe no seguinte sentido:

"Art. 1º Estabelecer para o produto DISCO DIGITAL A LASER PARA ÁUDIO, industrializado na Zona Franca de Manaus, o seguinte processo produtivo básico:

- a. recebimento do molde-matriz;*
- b. tratamento da resina de policarbonato;*
- c. moldagem do disco por injeção;*
- d. metalização da fase do disco;*
- e. laqueação do disco;*
- f. impressão do rótulo;*
- g. teste de áudio;*
- h. injeção do estojo plástico; e***

i. colocação do disco e do material gráfico no estojo e embalagem final

Parágrafo Único. Para o cumprimento do disposto neste artigo, será admitida a realização de qualquer das etapas constantes das letras "a" a "f" em qualquer parte do Território Nacional, por terceiros preferencialmente na Zona Franca de Manaus"

A celeuma advém do disposto no parágrafo único acima transcrito, que possibilita a realização de qualquer das etapas constantes das letras "a" a "f" em qualquer parte do território nacional. A letra "h", destarte, não se encontra no rol permissivo.

No acórdão recorrido, entendeu-se que o posicionamento da fiscalização no sentido de que o parágrafo único do artigo 1º proíbe a terceirização da etapa "h" é indevido. Eis, em síntese, o respectivo fundamento:

"O dispositivo em questão autoriza as etapas de "a" a "f" serem realizadas em qualquer parte do Território Nacional, caso sejam produzidas pela própria empresa, e, preferencialmente, na ZFM, se realizadas por terceiros. Ressalte-se que, em relação às demais etapas, o dispositivo nada fala.

Vale dizer que a dinâmica de benefícios fiscais é instituída em favor da ZFM e não das empresas. Disso decorre que se deve interpretar a norma de forma a preservar o fim para o qual se destina, isto é, se determinada etapa do produto foi, ou não, produzida na ZFM, deixando de atentar-se para considerações sobre a possibilidade de se terceirizar uma etapa sequer mencionada pela norma em debate".

O acórdão apresentado como paradigma, por sua vez, estabeleceu a seguinte interpretação:

"Em conclusão, a recorrente, nos termos da Portaria Interministerial nº 185/83, recebeu autorização legal somente para terceirizar com empresas localizadas em qualquer parte do território nacional as etapas ou operações de "a" a "f" que compõem o processo produtivo básico, restando para execução de seu estabelecimento fabril, localizado em Manaus, apenas três etapas: teste de audio, injeção do estojo de plástico e colocação do disco e do material gráfico no estojo e embalagem final, relacionados, respectivamente, nas letras "g", "h" e "i".

Em síntese, quando a portaria interministerial mencionada facultou aos produtores de disco digital a laser para audio a terceirização das etapas relacionadas nas letras "a" a "f", não significa que as três restantes pudessem ser terceirizadas sob qualquer pretexto. No presente caso, a recorrente realizou a operação de uma simples embaladora do produto acabado, isto é, a colocação do disco digital a laser para audio no seu estojo, pois o disco foi integralmente produzido por seu estabelecimento localizado em São Paulo e o estojo de plástico, por uma empresa terceirizada, sediada na Zona Franca de Manaus, como poderia ter sido com qualquer outra empresa fora da Zona Franca de Manaus se por acaso, a Portaria Interministerial tivesse autorizado a terceirização."

Diante disso, caracterizada está a divergência jurisprudencial.

No mérito, já me manifestei sobre a matéria, inclusive na declaração de voto vencido, por mim perpetrada juntamente com o nobre Cons. Luiz Roberto Domingo, na ocasião do julgamento do acórdão paradigma.

Valho-me dos fundamentos lá externados, no ponto em debate:

O Projeto Produtivo Básico - PPB estabelecido para a autuada encontra-se descrito no art. 1º da Portaria Interministerial nº 185/93, DOU de 02/08/93, adiante transcrito:

"Art. 1º - Estabelecer para o produto DISCO DIGITAL A LASER PARA ÁUDIO, industrializado na Zona Franca de Manaus, o seguinte processo produtivo básico:

- a) recebimento do molde-matriz;*
- b) tratamento da resina de policarbonato;*
- c) moldagem do disco por injeção;*
- d) metalização da fase do disco;*
- e) laqueação do disco;*
- f) impressão do rótulo;*
- g) teste de auclib;*
- h) injeção do estojo plástico; e*
- i) colocação do disco e do material gráfico no estojo e*
embalagem final

Parágrafo único — Para o cumprimento do disposto neste artigo, será admitida a realização de qualquer das etapas constantes das letras 'a' a 'f' em qualquer parte do Território Nacional, por terceiros, preferencialmente os instalados na Zona Franca de Manaus."

(...)

É questão de mérito, de interpretação e validade normativa, em que se discute a possibilidade de terceirização de etapas distintas do processo produtivo básico — PPB, nos termos do artigo 1º, parágrafo único, da Portaria Ministerial 185/93. Tal questão recai sobre a Portaria Interministerial nº 185/93, que, recapitulando, estabelece Processo Produtivo Básico — PPB, em relação à fabricação de disco digital a laser para áudio, nos seguintes termos:

(...)

Notadamente, da leitura do supracitado parágrafo único, do artigo 1º, da PI nº 185/93, extrai-se que a terceirização é possível, e mais, quanto às etapas constantes das letras "a" a "f", é possível a terceirização em qualquer parte do território nacional.

Desta feita, resta saber, especificamente, quanto a possibilidade de terceirização das letras "g" a "i", se é possível ou não, a transferência destas etapas de produção para outras empresas.

Como exaustivamente defendido acima, em matéria de competência, o órgão responsável por esta interpretação, neste caso, é a Superintendência da Zona Franca de Manaus — SUFRAMA, juntamente com seu Conselho de Administração (cf. artigo 4º do Regimento Interno), que aprovou o projeto industrial de implantação e deliberou favoravelmente ao Contribuinte/Recorrente, em Parecer, entendendo o seguinte:

"Em momento algum em todo o conteúdo da referida Portaria Interministerial é textualmente proibida a terceirização de qualquer das etapas por empresas estabelecidas na ZFM.

Entendemos sim, que as etapas constantes das alíneas g, h e i, obrigatoriamente deverão ser realizadas dentro da ZFM, por empresas cujo projeto tenha sido aprovado pela SUFRAMA e que cumpra o processo produtivo básico estabelecido pelo Decreto nº 783/93, no seu Anexo VII, tendo em vista a clareza do texto legal nesse particular". (grifo nosso)

Realmente, é de se grifar o Parecer acima transcrito, posto que é de nítida clareza, ao interpretar a norma e dar uma solução equilibrada ao sistema de isenção tributária, por quem tem competência e conhecimento sobre a matéria, nos limites da ZFM. Leva-se em conta inclusive, para se chegar a este posicionamento, questões políticas, sociais, ligadas ao desenvolvimento social, ao desenvolvimento da própria Zona Franca de Manaus, que goza de regime tributário especialíssimo. Desta forma definida:

"A Zona Franca de Manaus (ZFM) é um modelo de desenvolvimento econômico implantado pelo governo brasileiro objetivando viabilizar uma base econômica na Amazônia Ocidental, promover a melhor integração produtiva e social dessa região ao país, garantindo a soberania nacional sobre suas fronteiras. A mais bem-sucedida estratégia de desenvolvimento regional, o modelo leva à região de sua abrangência (estados da Amazônia Ocidental: Acre, Amazonas, Rondônia e Roraima e as cidades de Macapá e Santana, no Amapá) desenvolvimento econômico aliado à proteção ambiental, proporcionando melhor qualidade de vida às suas populações. A ZFM compreende três pólos econômicos: comercial, industrial e agropecuário. O primeiro teve maior ascensão até o final da década de 80, quando o Brasil adotava o regime de economia fechada. O industrial é considerado a base de sustentação da ZFM. O Pólo Industrial de Manaus possui mais de 450 indústrias de alta tecnologia gerando mais de meio milhão de empregos, diretos e indiretos. O Pólo Agropecuário abriga projetos voltados à atividades de produção de alimentos, agroindústria, piscicultura, turismo, beneficiamento de madeira, entre outras."

Houve ainda auditorias, por empresas credenciadas na SUFRAMA, que também atestaram a conformidade de todas as etapas do PPB, inclusive, dos discos digitais a laser para áudio, sendo plenamente favorável a descentralização de todas as etapas do processo produtivo, diferenciando-se somente aquelas que poderiam ser efetivadas em qualquer parte do território nacional.

Cabe, neste momento, aprofundar-se no mérito, de modo mais detalhado, em busca de saber se a terceirização foi tamanha a ponto de restar tão-somente o processo de acondicionamento, que, nos termos do respeitável voto vencedor, não possibilita a isenção de IPI. Segue o posicionamento majoritariamente acolhido:

a) a isenção do IPI para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus está condicionada ao cumprimento do processo produtivo básico, estabelecido em Portaria Interministerial para o produto;

b) o processo industrial de acondicionamento não está beneficiado com isenção de IPI, ex vi art. 7º, § 8º, do DL nº 288/68 cabendo o lançamento do imposto pelo gozo indevido de benefício fiscal em tais operações.

(...)

E mais, a terceirização da alínea "h", também se encontra no mesmo processo produtivo básico, que foi objeto de consulta a SUFRAMA, que aprovou a terceirização, nos termos da Resolução nº 158/97. O Superintendente Adjunto de Planejamento da SUFRAMA, após realização de análise técnica e jurídica, foi taxativo em aprovar a terceirização da etapa "h", nos termos do ofício nº 4472/97.

Em suma e respeitado melhor juízo, comprovado que a operação realizada pela empresa enquadra-se no regime isencional, tendo cumprido o processo produtivo estabelecido, atestado pela SUFRAMA, é de se reconhecer a isenção do DL 288/67. Assim, já se manifestou este Conselho de Contribuintes, nos termos dos Acórdãos nº 303-28717 e

202-12763:

1 - IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - ZONA FRANCA DE MANAUS. A importação para a ZFM com os benefícios fiscais do DL 288/67, fica condicionada a anuência prévia da SUFRAMA sem a qual cabe o lançamento dos impostos exigíveis, bem como da multa do art. 4o., inciso I, da Lei 8.218/91, sendo devida, também, pelas empresas estatais, nos termos dos parágrafos 1o. e 2o. do art. 173 da Constituição Federal. Recurso improvido.

2 - ZONA FRANCA DE MANAUS - ISENÇÃO – O Laudo Técnico de Produto (LTP), conforme definido e disciplinado pela SUFRAMA, é instrumento hábil para comprovar se as condições

de fabricação dos produtos aprovados, para efeito do gozo dos incentivos fiscais administrados pela SUFRAMA, estão de acordo com os processos produtivos básicos, conforme preceitua a Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1992, regulamentada pelo Decreto nº 783, de 25.03.93, e seus anexos e portarias interministeriais complementares”

Diante disso, meu entendimento é no sentido de que a terceirização da etapa expressa na letra “h” do artigo 1º da Portaria Interministerial em questão, para empresa situada na ZFM não afasta o gozo da isenção do IPI por parte do contribuinte.

Com efeito, é de se ressaltar o que dispõe o artigo 1º, parágrafo único, da Portaria Interministerial nº 185/1993:

Parágrafo único — Para o cumprimento do disposto neste artigo, será admitida a realização de qualquer das etapas constantes das letras 'a' a 'f' em qualquer parte do Território Nacional, por terceiros, preferencialmente os instalados na Zona Franca de Manaus.

Dissecando-se tal dispositivo legal, tem-se por exposto que:

a) as etapas referentes às letras “a” a “f” poderão ser terceirizadas para qualquer parte do território nacional;

b) a terceirização das etapas acima deve ocorrer, preferencialmente, na Zona Franca de Manaus.

Não menciona, destarte, o parágrafo único, as hipóteses previstas nas letras “g”, “h”, “i”.

A questão é: perpetrando-se uma interpretação literal do dispositivo em tela (como pretende a recorrente) pode-se depreender, necessariamente (conforme enfatizado pela recorrente), a proibição de terceirização das etapas concernentes a estas letras (“g”, “h” e “i”) dentro da Zona Franca de Manaus?

A resposta há de ser negativa.

Com efeito, a interpretação literal é aquela que recai sobre o texto normativo, pretendendo dar-lhe concreção na exata medida do seu teor. É o método hermenêutico, confundindo-se com o gramatical, dos mais pobres, porque, em princípio, exclui a possibilidade de coexistirem ou emanarem, no/de um texto normativo, ou mesmo no/de um texto qualquer, mais de um sentido. Na verdade, não exclui tal possibilidade. Apenas preceitua que se feche os olhos a ela.

Hugo de Brito Machado, tratando do tema, expõe que:

“O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermeneuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de

interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas.

Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente, por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreto a ampliação do alcance como sua restrição”.¹

A interpretação literal do texto da norma não dispensa, pois que impraticável, a análise do seu contexto, do sistema em que introduzido. Aliás, a recorrente, mesmo, assim procede, ao deduzir que, da ausência de menção excepcional, no parágrafo único do artigo 1º da Portaria Interministerial, às etapas previstas nas letras “g”, “h” e “i”, estas não podem, de todo, ser objeto de terceirização, ainda que dentro da Zona Franca de Manaus.

A solução interpretativa postulada pela recorrente, contudo, não se revela a mais correta.

De fato, o artigo 1º da Portaria Interministerial em análise cuida do processo produtivo básico do produto Disco Digital a Laser para Áudio, listando todas as etapas correspondentes. Dentre as etapas elencadas, o parágrafo único possibilita a terceirização em qualquer parte do território nacional daquelas previstas nas letras “a” a “f”. Não descuida de estabelecer, contudo, que, em se podendo, se dê preferência à terceirização dentro da própria Zona Franca de Manaus.

Pois bem, a questão do local da terceirização tem uma razão de ser.

A Zona Franca de Manaus foi criada, na Amazônia Ocidental, com o objetivo de desenvolvimento econômico dessa região. O foco central dos benefícios fiscais lá instaurados não foi, destarte, as pessoas beneficiadas, mas sim o desenvolvimento da própria região. As pessoas beneficiadas assim acabam sendo de forma, por assim dizer, indireta.

Neste sentido, no sítio da Suframa, vinculado ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, assim se dispõe sobre a Zona Franca de Manaus:

“A Zona Franca de Manaus (ZFM) é um modelo de desenvolvimento econômico implantado pelo governo brasileiro objetivando viabilizar uma base econômica na Amazônia Ocidental, promover a melhor integração produtiva e social dessa região ao país, garantindo a soberania nacional sobre suas fronteiras.

A mais bem-sucedida estratégia de desenvolvimento regional, o modelo leva à região de sua abrangência (estados da Amazônia Ocidental: Acre, Amazonas, Rondônia e Roraima e as cidades de Macapá e Santana, no Amapá) desenvolvimento econômico aliado à proteção ambiental, proporcionando melhor qualidade de vida às suas populações.

A ZFM compreende três pólos econômicos: comercial, industrial e agropecuário. O primeiro teve maior ascensão até o final da década de 80, quando o Brasil adotava o regime de economia fechada. O industrial é considerado a base de sustentação da ZFM. O pólo Industrial de Manaus possui mais de 450 indústrias de alta tecnologia gerando mais de meio milhão de empregos, diretos e indiretos. O pólo Agropecuário abriga projetos voltados à atividades de produção de alimentos, agroindústria, piscicultura, turismo, beneficiamento de madeira, entre outras.”

O tema, nesta esteira, relativo à possibilidade de terceirização das etapas do processo produtivo básico tem que ver com a finalidade da norma, qual seja, o desenvolvimento econômico da Zona Franca de Manaus.

Daí que as hipóteses excepcionais, no que concerne à possibilidade de terceirização, referem-se à ocorrência desta em outras localidades do território nacional. Tanto é que a própria norma (parágrafo único do artigo 1º da Portaria Interministerial nº 185/93), ao estabelecer as exceções, ainda faz a ressalva de que, sendo possível, a terceirização deve dar-se dentro da Zona Franca de Manaus.

A análise deve ter como pano de fundo, assim, a Zona Franca de Manaus, e os motivos da sua criação. De modo que as exceções relativamente à terceirização do processo produtivo devem ser encaradas tão-somente em vista da relação Zona Franca de Manaus e território remanescente brasileiro. Dentro do território da Zona Franca de Manaus, a terceirização é de se reputar possível, uma vez que, neste caso, a finalidade da isenção do IPI continuará a ser observada: que o desenvolvimento da ZFM.

A interpretação inversa, no sentido de que as etapas previstas nas letras “g”, “h” e “i”, não podem ser de qualquer forma terceirizada vai, inequivocamente, de encontro ao escopo da isenção em questão.

Não se pode olvidar que a isenção consubstancia instrumento jurídico com escopo e fundamento eminentemente extra-fiscal. É dizer, a isenção é voltada sempre a um fim, de sorte que as respectivas normas devem ser interpretadas sempre em consonância com o fim que ensejou o seu surgimento, sob pena de violar a própria norma de isenção.

No caso, a norma que prevê a isenção do IPI tem como escopo a implementação do desenvolvimento da Zona Franca de Manaus. Qualquer interpretação que se choque com este fim também se chocará com aquela.

Veja o que diz a respeito o ilustre professor Paulo de Barros Carvalho:

“O mecanismo das isenções é um forte instrumento de extrafiscalidade. Dosando equilibradamente a carga tributária, a autoridade legislativa enfrenta as situações mais agudas, em que vicissitudes da natureza ou problemas econômicos e sociais fizeram quase desaparecer a capacidade contributiva de certo segmento geográfico ou social. A par disso, fomenta as grandes iniciativas de interesse público e incrementa a produção, o comércio e o consumo, manejando de modo adequado o recurso jurídico das isenções. São problemas alheios à especulação jurídica, é verdade, mas formam um substrato axiológico que, por tão próximo, não se pode ignorar. A contingência de não

*levá-los em linha de conta, para a montagem do raciocínio jurídico, não deve conduzir-nos ao absurdo de negá-los, mesmo porque penetram a disciplina normativa e ficam depositados nos textos do direito posto. O intérprete do produto legislado, ao arrostar as tormentosas questões semânticas que o conhecimento da lei propicia, fatalmente irá deparar-se com resquícios dessa intencionalidade que presidiu a elaboração legal”.*²

Neste passo, a ausência de referência acerca da possibilidade de terceirização, dentro da ZFM, das etapas previstas nas letras “g”, “h” e “i”, não pode conduzir, em se cuidando de uma interpretação teleológica e sistemática, à conclusão de que tal se encontra proibida, e por duas razões, conforme o que até agora vem sendo exposto:

a) as exceções expressas referem-se à possibilidade de terceirização fora da ZFM;

b) o objetivo da norma é o desenvolvimento da ZFM, de modo que a terceirização dentro da ZFM não a contraria.

Desta forma, é de se reconhecer: a terceirização das etapas não mencionadas no parágrafo único do artigo 1º da Portaria Interministerial, se feita dentro da Zona Franca de Manaus, no lugar de violar o referido dispositivo, dá-lhe efetiva concreção, por harmonizar-se com o seu espírito.

Note-se, ademais, que tal proceder interpretativo não implica qualquer afronta ao artigo 111, inciso II, do CTN, que prescreve a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. O sentido desta prescrição é o de evitar que se dê, a uma norma de isenção, interpretação que amplie os seus lindes, interpretação extensiva.

Neste sentido o seguinte julgado do STJ:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CâMBIO NAS IMPORTAÇÕES. DECRETO-LEI 2.434, DE 19 DE MAIO DE 1988, ARTIGO. A isenção tributária, como o poder de tributar, decorre do jus imperii estatal. Desde que observadas as regras pertinentes da Constituição Federal, pode a lei estabelecer critérios para o auferimento da isenção, como no caso in judicio. O real escopo do artigo 111 do CTN não é o de impor a interpretação apenas literal- a rigor impossível- mas evitar que a interpretação extensiva ou outro qualquer princípio de hermenêutica amplie o alcance da norma isentiva. Recurso provido, por unanimidade. (Resp 14.400/SP, 1ª T., rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 20.11.1991).

Trago, aqui, também, mais uma vez lição de Paulo de Barros Carvalho:

“Na análise literal prepondera a investigação sintática, ficando impedido o intérprete de aprofundar-se nos planos semânticos e pragmáticos. Certificamo-nos, com ela, se as palavras da oração prescritiva da lei estão bem colocadas, cumprindo os

substantivos, adjetivos, verbos, advérbios e conectivos suas específicas funções na composição frásica, segundo os cânones da gramática da língua portuguesa.

(...)

Transportando o raciocínio para a linguagem jurídica, veremos que o estudo desenvolvido no nível sintático por mais importante que seja, é insuficiente para cobrir toda a dimensão dos enunciados prescritivos que, vertidos em linguagem, suscitam, obrigatoriamente, além do exame sintático, investigações nos planos semântico e pragmático. E o método literal se demora na sintaxe, deixando quase intacta a verificação das significações dos vocábulos jurídicos, bem como a forma que os utentes dessa linguagem os utilizam na comunidade.

Quer na linguagem em geral, quer na jurídica em particular as palavras ostentam uma significação de base e uma significação contextual. O conteúdo semântico dos vocábulos, tomando-se somente a significação de base é insuficiente para a compreensão da mensagem, que requer empenho mais elaborado, muitas vezes trabalhoso, de vagar pela integridade textual à procura de uma acepção mais adequada ao pensamento que nele se exprime.

Prisioneiro do significado básico dos signos jurídicos, o intérprete da formulação literal dificilmente alcançará a plenitude do comando legislado, exatamente porque se vê tolhido de buscar a significação contextual e não há texto sem contexto”.³

Aliás, sob uma perspectiva constitucional, a interpretação que ora se estabelece, no sentido da possibilidade de terceirização da etapa “h” do processo produtivo básico em questão, dentro da Zona Franca de Manaus, encontra-se respaldada por diversos dispositivos constitucionais, os quais, se outro fosse o entendimento aqui adotado, restariam inobservados.

Com efeito, em primeiro lugar, o artigo 3º, inciso III, da Carta Magna, elenca, dentre os objetivos fundamentais do Estado brasileiro, a redução das desigualdades regionais. Veja o seu teor:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

Por outro lado, a Constituição, no seu artigo 43, ao tratar das regiões, prescreve como um dos incentivos regionais concretizadores da erradicação das desigualdades regionais, a instituição de isenções de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas:

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social,

visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

§ 1º - Lei complementar disporá sobre:

I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento;

II - a composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, aprovados juntamente com estes.

§ 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

Finalmente, como princípio da ordem econômica e financeira, a Constituição volta a tratar, em seu artigo 170, inciso VII, da redução das desigualdades regionais e sociais.

Todos estes dispositivos constitucionais, como se vê, revelam-se presentes, ao menos no seu espírito, na gênese da criação da Zona Franca de Manaus, de modo que não é possível ao intérprete deixar de levá-los em consideração na aplicação das normas respectivas.

Fixada, portanto, a interpretação que se reputa correta do artigo 1º, parágrafo único, da Portaria Interministerial nº 185/93, cumpre ter-se em conta, por outro lado, que neste mesmo sentido foi estabelecido o entendimento da SUFRAMA, órgão responsável pela aprovação dos processos produtivos básicos.

Com efeito, constata-se a existência, nos autos, de diversos documentos em que se aprova o processo produtivo perpetrado pelo contribuinte, tais como o documento presente às fls. 226/227 (resolução nº 49, de 12 de julho de 2000), e o Laudo Técnico de Produto (fls. 297/298), que é expresso no seguinte sentido:

“De acordo com a Resolução Nº 517/93- C.A.S., ficou constatado “IN LOCO” pela equipe técnica desta Superintendência, que as condições iniciais de fabricação do produto em análise, observadas no ato da visita, descrito a seguir, estão condizentes com o processo produtivo estabelecido na Portaria Interministerial nº 185/93, de 28/07/93”.

Por outro lado, tem-se, às fls. 139/140 dos autos, o Parecer Técnico nº 005/93, aprovado pelo superintendente da Suframa. Trata-se de “consulta a respeito da interpretação do disposto no item ‘h’- injeção do estojo plástico- constante do art. 1º da Portaria Interministerial nº 185, de 28.07.93”. Neste parecer, conforme já reproduzidos por diversas vezes nestes autos, externou-se o seguinte entendimento:

“Entendemos sim, que as etapas constantes das alíneas ‘g’, ‘h’, e ‘i’, obrigatoriamente deverão ser realizados dentro da ZFM, por empresas cujo projeto tenha sido aprovado pela SUFRAMA e que cumpra o processo produtivo básico estabelecido pelo Decreto nº 783/93, no seu Anexo VII, tendo em vista a clareza do texto legal nesse particular.

Desta forma, concluindo, ressaltamos que a SUFRAMA jamais poderá, em tempo algum, ir de encontro a um processo de modernização industrial, com a terceirização, que a cada dia cresce em todos os países desenvolvidos e em desenvolvimento, em razão da diminuição de custos e melhoria de qualidade, fatores essenciais para a competitividade no mercado. Pelo contrário, a SUFRAMA procura, através da especialização do seu corpo técnico, ir ao encontro de todas aquelas tecnologias de produto e de produção que tragam o desenvolvimento da região na qual atua”.

Ora, diante disso, até mesmo independentemente da discussão referente à competência da Receita Federal para a fiscalização tributária e aduaneira, constitui-se em fator de grande importância a chancela, por parte do órgão responsável pela aprovação do processo produtivo básico (Suframa), do processo produtivo realizado pelo contribuinte, o qual se constitui em condição ao gozo da isenção.

Este fato, com efeito, reveste-se da mais alta relevância, na medida em que torna patente a boa-fé existente na conduta do contribuinte, o qual se pautou, na implementação do processo produtivo básico, na manifestação do Estado, especificamente da autarquia (Suframa) que, conforme lembrado pela própria recorrente, tem como incumbência a “aprovação dos processos produtivos básicos e administrar incentivos fiscais, reconhecendo-os na forma da lei”.

Aquiescer com a tese de que o contribuinte não implementou as condições necessárias ao gozo do benefício fiscal em tela implicaria em relegá-lo a um inadmissível estado de insegurança jurídica, pois que ele se veria prejudicado por um comportamento contraditório do próprio Estado, sem que de sua parte houvesse qualquer fator desencadeador de um tal comportamento.

Incorreria, de fato, o Estado, em um comportamento contraditório que, por tudo, fere a boa-fé objetiva e o princípio da confiança, o que é vedado pelo ordenamento jurídico. Neste sentido, é de se ter que a proibição do *venire contra factum proprium* também é de ser estendida na relação particular x Estado. Veja o seguinte entendimento do STJ:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PAES. PARCELAMENTO ESPECIAL. DESISTÊNCIA INTEMPESTIVA DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA X PAGAMENTO TEMPESTIVO DAS PRESTAÇÕES MENSIS ESTABELECIDAS POR MAIS DE QUATRO ANOS SEM OPOSIÇÃO DO FISCO. DEFERIMENTO TÁCITO DO PEDIDO DE ADESÃO. EXCLUSÃO DO CONTRIBUINTE.

IMPOSSIBILIDADE. PROIBIÇÃO DO COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO (NEMO POTEST VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM).

1. A exclusão do contribuinte do programa de parcelamento (PAES), em virtude da extemporaneidade do cumprimento do requisito formal da desistência de impugnação administrativa,

afigura-se ilegítima na hipótese em que tácito o deferimento da adesão (à luz do artigo 11, § 4º, da Lei 10.522/2002, c/c o artigo 4º, III, da Lei 10.684/2003) e adimplidas as prestações mensais estabelecidas por mais de quatro anos e sem qualquer oposição do Fisco.

2. A Lei 10.684, de 30 de maio de 2003 (em que convertida a Medida Provisória 107, de 10 de fevereiro de 2003), autorizou o parcelamento (conhecido por PAES), em até 180 (cento e oitenta) prestações mensais e sucessivas, dos débitos (constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa, ainda que em fase de execução fiscal) que os contribuintes tivessem junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com vencimento até 28.02.2003 (artigo 1º).

3. O aludido diploma legal, no inciso II do artigo 4º, estabeleceu que: "Art. 4o O parcelamento a que se refere o art. 1o: (...) II – somente alcançará débitos que se encontrarem com exigibilidade suspensa por força dos incisos III a V do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, no caso de o sujeito passivo desistir expressamente e de forma irrevogável da impugnação ou do recurso interposto, ou da ação judicial proposta, e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os referidos processos administrativos e ações judiciais, relativamente à matéria cujo respectivo débito queira parcelar;

(...)" 4. Destarte, o parcelamento tributário previsto na Lei 10.684/03 somente poderia alcançar débitos cuja exigibilidade estivesse suspensa por força de pendência de recurso administrativo (artigo 151, III, do CTN) ou de deferimento de liminar ou tutela antecipatória (artigo 151, incisos IV e V, do CTN), desde que o sujeito passivo desistisse expressamente e de forma irrevogável da impugnação ou recurso administrativos ou da ação judicial proposta, renunciando a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundassem as demandas intentadas.

5. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e a Secretaria da Receita Federal expediram portarias conjuntas a fim de definir o dies ad quem para que os contribuintes (interessados em aderir ao parcelamento e enquadrados no artigo 4º, II, da Lei 10.684/03) desistissem das demandas (judiciais ou administrativas) porventura intentadas, bem como renunciassem ao direito material respectivo.

6. A Portaria Conjunta PGFN/SRF 1/2003, inicialmente, fixou o dia 29.08.2003 como termo final para desistência e renúncia, prazo que foi prorrogado para 30.09.2003 (Portaria Conjunta PGFN/SRF 2/2003) e, por fim, passou a ser 28.11.2003 (Portaria Conjunta PGFN/SRF 5/2003).

7. Nada obstante, o § 4º, do artigo 11, da Lei 10.522/2002 (parágrafo revogado pela Medida Provisória 449, de 3 de dezembro de 2008, em que foi convertida a Lei 11.941, de 27 de maio de 2009), aplicável à espécie por força do princípio *tempus regit actum* e do artigo 4º, III, da Lei 10.684/03, determinava que: "Art. 11 Ao formular o pedido de parcelamento, o devedor

deverá comprovar o recolhimento de valor correspondente à primeira parcela, conforme o montante do débito e o prazo solicitado.

(...) § 4º Considerar-se-á automaticamente deferido o parcelamento, em caso de não manifestação da autoridade fazendária no prazo de 90 (noventa) dias, contado da data da protocolização do pedido.

(...) 8. Conseqüentemente, o § 4º, da aludida norma, erigiu hipótese de deferimento tácito do pedido de adesão ao parcelamento formulado pelo contribuinte, uma vez decorrido o prazo de 90 (noventa) dias (contados da protocolização do pedido) sem manifestação da autoridade fazendária, desde que efetuado o recolhimento das parcelas estabelecidas.

9. In casu, consoante relatado na origem: "... o impetrante apresentou, em janeiro de 2001, impugnação em relação ao lançamento fiscal referente ao processo administrativo nº 11020.002544/00-31 (fls. 179 e ss.), tendo posteriormente efetuado pedido de inclusão de tal débito no PAES, em agosto de 2003 (fl. 08), com o recolhimento da primeira parcela em 28-08-2003 (fl. 25), mantendo-se em dia com os pagamentos subseqüentes até a impetração do presente mandamus, em outubro de 2007 (fls. 25/41 e 236).

Ocorre que, em julho de 2007, a Secretaria da Receita Federal notificou o requerente de que haveria a compensação de ofício dos valores a serem restituídos a título de Imposto de Renda com o aludido débito (fl. 42), informando que o contribuinte não teria desistido da impugnação administrativa antes referida (fl. 03).

Buscando solucionar o impasse, formulou pedido de desistência e requereu a manutenção do parcelamento, ao que obteve resposta negativa, sob a justificativa da ausência de manifestação abdicativa no prazo previsto no art. 1º da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 05, de 23-10-2003 (fl. 43).

(...) Não obstante tenha o impetrante, por lapso, desrespeitado tal prazo, postulou a inclusão do débito impugnado no PAES e efetuou o pagamento de todas as prestações mensais no momento oportuno, por mais de quatro anos, de 28-08-2003 (fl. 25) a 31-10-2007 (fl. 236), formulando, posteriormente, pleito de desistência (fl. 43), todas atitudes que demonstram a sua boa-fé e a intenção de solver a dívida, depreendendo-se ter se resignado, de forma implícita e desde o início do parcelamento, em relação à discussão travada no processo administrativo nº 11020.002544/00-31.

Além disso, saliente-se que a Administração Fazendária recebeu o pedido de homologação da opção pelo parcelamento em agosto de 2003 (fl. 08) e sobre ele não se manifestou no prazo legal, de 90 dias, a teor do art. 4º, inciso III, da Lei nº 10.684/03, c/c art. 11, § 4º, da Lei nº 10.522/02, o que implica considerar automaticamente deferido o parcelamento. Frise-se, ainda, que recebeu prestações mensais por mais de quatro anos, sem

qualquer insurgência, além de ter deixado de dar o devido seguimento ao processo administrativo nº 11020.002544/00-31.(...)" 10. A ratio essendi do parcelamento fiscal consiste em: (i) proporcionar aos contribuintes inadimplentes forma menos onerosa de quitação dos débitos tributários, para que passem a gozar de regularidade fiscal e dos benefícios daí advindos; e (ii) viabilizar ao Fisco a arrecadação de créditos tributários de difícil ou incerto resgate, mediante renúncia parcial ao total do débito e a fixação de prestações mensais contínuas.

11. Destarte, a existência de interesse do próprio Estado no parcelamento fiscal (conteúdo teleológico da aludida causa suspensiva de exigibilidade do crédito tributário) acrescida da boa-fé do contribuinte que, malgrado a intempestividade da desistência da impugnação administrativa, efetuou, oportunamente, o pagamento de todas as prestações mensais estabelecidas, por mais de quatro anos (de 28.08.2003 a 31.10.2007), sem qualquer oposição do Fisco, caracteriza comportamento contraditório perpetrado pela Fazenda Pública, o que conspira contra o princípio da razoabilidade, máxime em virtude da ausência de prejuízo aos cofres públicos.

12. Deveras, o princípio da confiança decorre da cláusula geral de boa-fé objetiva, dever geral de lealdade e confiança recíproca entre as partes, sendo certo que o ordenamento jurídico prevê, implicitamente, deveres de conduta a serem obrigatoriamente observados por ambas as partes da relação obrigacional, os quais se traduzem na ordem genérica de cooperação, proteção e informação mútuos, tutelando-se a dignidade do devedor e o crédito do titular ativo, sem prejuízo da solidariedade que deve existir entre ambos.

13. Assim é que o titular do direito subjetivo que se desvia do sentido teleológico (finalidade ou função social) da norma que lhe ampara (excedendo aos limites do razoável) e, após ter produzido em outrem uma determinada expectativa, contradiz seu próprio comportamento, incorre em abuso de direito encartado na máxima nemo potest venire contra factum proprium.

14. Outrossim, a falta de desistência do recurso administrativo, conquanto possa impedir o deferimento do programa de parcelamento, acaso ultrapassada a aludida fase, não serve para motivar a exclusão do parcelamento, por não se enquadrar nas hipóteses previstas nos artigos 7º e 8º da Lei 10.684/2003 (inadimplência por três meses consecutivos ou seis alternados; e não informação, pela pessoa jurídica beneficiada pela redução do valor da prestação mínima mensal por manter parcelamentos de débitos tributários e previdenciários, da liquidação, rescisão ou extinção de um dos parcelamentos) (Precedentes do STJ: REsp 958.585/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 17.09.2007; e REsp 1.038.724/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 17.02.2009, DJe 25.03.2009).

15. Conseqüentemente, revela-se escorreito o acórdão regional que determinou que a autoridade coatora mantivesse o impetrante no PAES e considerou suspensa a exigibilidade do crédito tributário objeto do parcelamento.

16. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1143216/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 09/04/2010)

Por todo o exposto, tendo em vista a interpretação que se deve dar ao artigo 1º, parágrafo único, da Portaria Interministerial nº 185/93, e todos os demais elementos dos autos a corroborar a correção de tal entendimento, não há de prosperar o pleito recursal da Fazenda.

Aliás, no sentido do até aqui exposto, cito voto da lavra do ilustre Conselheiro Júlio César Alves Ramos, no âmbito do processo nº 10283.009636/2001-31, acórdão nº 204-03.030, Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes:

“Trata-se de Auto de infração de IPI lavrado contra uma empresa instalada na Zona Franca de Manaus (ZFM), com projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência daquela região de incentivos fiscais (SUFRAMA) para a produção de discos compactos a laser (CD) em atendimento a processo produtivo básico (PPB)

(...)

O descumprimento teria se dado porque a empresa não teria desenvolvido o processo produtivo básico para a industrialização de CD, que foi estabelecido pela Portaria Interministerial nº 185/93 (...)

No dizer da fiscalização, a citada portaria interministerial estabeleceu nove etapas para o processo produtivo, permitindo a terceirização, inclusive fora da ZFM, das seis primeiras, mas exigindo que as três últimas fossem necessariamente desenvolvidas no estabelecimento beneficiário da isenção. No entanto, ao longo do último semestre do ano de 1998, a empresa teria terceirizado também uma das três últimas etapas, qual seja, a “injeção do estojo plástico”, de modo que, em seu estabelecimento “produtivo”, apenas teria executado o “teste de áudio” (sétima etapa) e ‘a colocação do disco e do material gráfico no estojo e embalagem final’ (última etapa).

No curso da fiscalização, e em resposta a intimação do fisco, a empresa alegou estar amparada por Parecer da Suframa que entendeu possível a terceirização desde que realizada dentro da própria ZFM (...)

Nesse sentido, afronta a lógica pretender que dadas operações constantes do processo produtivo básico possam ser realizadas fora da ZFM ou por outros estabelecimentos, ainda que situados naquela região. Isso é o mesmo que dizer que a

‘industrialização’ que produz os efeitos fiscais da redução e da isenção se realize, ao menos em parte, fora da ZFM.

Ora, não se pode olvidar o comando legal definidor da isenção: ela é concedida aos produtos industrializados na ZFM. Ela não é concedida a produtos industrializados fora da ZFM e lá embalados (...)

Como se viu, na sub-delegação, o decreto excluiu o Ministro da Fazenda e incluiu o da Integração Regional.

Com base nela, os Ministros da Integração Regional, Indústria e Comércio e Ciência e Tecnologia baixaram a Portaria Interministerial nº 185/93 definindo o PPB dos discos a laser (...)

Ao analisar as etapas autorizadas, vê-se que conformam o núcleo mesmo da fabricação do CD: “recebimento do molde-matriz, tratamento da resina de policarbonato, moldagem do disco por injeção, metalizada da fase (sic) do disco, laqueação do disco e impressão do rótulo”. Afora elas, resta tão-somente o teste dos discos já fabricados, a fabricação do seu estojo plástico e a colocação nele do CD fabricado (...)

Nem é preciso completar que considero a Portaria contrária à Lei. (...)

Cabe, portanto, cumpri-la.

E se a Portaria já era largamente questionável, ainda mais longe foi a Resolução Suframa nº 159/1997 que reconheceu os incentivos fiscais à Novodisc. Por meio dela, validou-se a esdrúxula interpretação de que nem mesmo a fabricação do estojo plástico (única etapa realmente produtiva que restara) precisava ser feita no estabelecimento beneficiário. Bastaria que fosse feito na ZFM, ainda que por outro estabelecimento (...)

‘Utilizando-se da prerrogativa estabelecida no Parágrafo único do Art. 1º da Supracitada Portaria, a empresa irá terceirizar, no centro-sul do país, as etapas grifadas. A etapa de injeção do estojo plástico (CD Box) também será terceirizada, desta feita na Zona Franca de Manaus, sob controle da SUFRAMA. Essas operações, de acordo com o projeto poderão ser eventualmente realizadas pela empresa, para as quais projetou investimento em bens-de-capital.

A análise do processo produtivo conjuntamente com a análise da lista de materiais nos permitem afirmar que a proposta de fabricação do produto atende o suprecitado PPB’.

Não é dada qualquer fundamentação pela conclusão negritada. Ela é, porém, encontrável, a partir dos documentos ofertados pelo recorrente, no Parecer nº 005 elaborado quatro anos antes, em 1993, pela DIPI/DEPRO/SAP da Suframa, devidamente aprovado pelo seu Superintendente, que concluiu não afrontar o

PPB previsto na Portaria interministerial a terceirização mencionada, desde que realizada na ZFM.

É certo, pois, que a Resolução autorizou (ainda que não expressamente) as duas 'terceirizações' conjuntamente. Nem é preciso repetir que tampouco com essa interpretação concordamos. Isso não obstante, caso tenha sido ela expedida regularmente, valem as conclusões já acima enunciadas com respeito à Portaria, e é imperiosa sua observância pela SRF (...)

Destarte, o Conselho de Administração da Suframa é o órgão integrante da Administração Federal devidamente investido, por decreto regularmente expedido pelo Poder Executivo, nos Poderes para fixar os critérios a serem observados pelos empreendimentos postulantes aos incentivos fiscais deferidos à ZFM.

E tendo a Resolução nº 159/1997, por ele expedida, validado a conclusão do Relatório Técnico expressamente mencionada no Parecer Técnico SAP/DEPRO/DIPI que a embasou, entendo inconcebível que outro órgão integrante da estrutura da Administração Federal simplesmente a desconsidere, sem que tenha sido ela, antes, afastada por decisão judicial ou anulada administrativamente”.

Desta forma, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 04 de outubro de 2011 04 de outubro de 2011

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Redator designado

Como o devido respeito, ousou discordar do voto da relatora. Creio que houve o descumprimento do processo produtivo básico, nos termos do voto a seguir.

Antes de entrar no mérito vamos fazer uma breve explanação que visa à delimitação da lide.

Trata-se o presente caso de uma discussão meramente jurídica já que os fatos já estão todos elucidados.

Somente a parte de embalagem, ou seja, os estojos que serão usados no acondicionamento dos CD's é que vai cingir a presente lide. A própria empresa admite que terceirizou a produção dos estojos dentro da ZFM em outra empresa também cumpridora do PPB. A fiscalização desconsiderou a isenção condicionada por considerar não cumprida uma das etapas do PPB. O Sujeito Passivo, por sua vez, amparando-se em um parecer da Suframa, alega que não descumpriu as condições previstas na legislação.

Assim o que será debatido por esse plenário é se houve ou não descumprimento das condições impostas pela legislação para a fruição do benefício, como alega a Contribuinte e atesta o Parecer da Suframa ou se houve o descumprimento das condições, acarretando a desconsideração da isenção, com a respectiva lavratura do Auto de Infração correspondente.

Analisadas as condições de admissibilidade e delimitação da lide, passemos ao mérito. Como a DRJ já fez uma boa e resumida exposição da legislação aplicada ao caso, vamos transcrever esta parte do voto da autoridade julgadora de primeira instância.

A isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados produzido na Zona Franca de Manaus foi estatuída através do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, com a redação dada pela Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991 :

“(…)

Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional.

§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei.

“(…)”(g.n.)

O art. 7º daquele diploma legal estabelece, como requisitos, a aprovação de projeto pela SUFRAMA e a fabricação dos produtos de acordo com Processo Produtivo Básico:

“Art. 7º Os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, salvo (...), quando dela saírem para qualquer ponto do Território Nacional, estarão sujeitos à exigibilidade do Imposto sobre Importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados, calculado o tributo mediante coeficiente de redução de sua alíquota ad valorem, na conformidade do § 1º deste artigo, desde que atendam nível de industrialização local compatível

com processo produtivo básico para produtos compreendidos na mesma posição e subposição da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB).

(...)

§ 7º A redução do Imposto sobre Importação, de que trata este artigo, somente será deferida a produtos industrializados previstos em projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa que:

I - se atenha aos limites anuais de importação de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, constantes da respectiva resolução aprobatória do projeto e suas alterações;

II - objective:

a) o incremento de oferta de emprego na região;

b) a concessão de benefícios sociais aos trabalhadores;

c) a incorporação de tecnologias de produtos e de processos de produção compatíveis com o estado da arte e da técnica;

d) níveis crescentes de produtividade e de competitividade;

e) reinvestimento de lucros na região; e

f) investimento na formação e capacitação de recursos humanos para o desenvolvimento científico e tecnológico.

§ 8º *Para os efeitos deste artigo, consideram-se:*

(...)

b) processo produtivo básico é o conjunto mínimo de operações, no estabelecimento fabril, que caracteriza a efetiva industrialização de determinado produto.

(...)"(g.n.)

O Decreto nº 783, de 25 de março de 1993, em seu art. 5º, adiante reproduzido, estabeleceu que os processos produtivos básicos, para os produtos nele não incluídos, seriam fixados por meio de portaria interministerial:

“Art. 5º Os Ministros de Estado da Integração Regional, da Indústria, do Comércio e do Turismo, e da Ciência e Tecnologia, fixarão, por portaria interministerial, os processos produtivos básicos para os produtos fabricados na Zona Franca de Manaus, não incluídos nos Anexos de I a XV deste decreto.”

O Processo Produtivo Básico para o produto DISCO DIGITAL A LASER foi estabelecido pela Portaria Interministerial nº 185, de 28 de julho de 1993, cujo art. 1º se traslada:

“Art. 1º Estabelecer para o produto DISCO DIGITAL A LASER PARA ÁUDIO, industrializado na Zona Franca de Manaus, o seguinte processo produtivo básico:

- a. recebimento do molde-matriz;*
- b. tratamento da resina de policarbonato;*
- c. moldagem do disco por injeção;*
- d. metalização da fase do disco;*
- e. laqueação do disco;*
- f. impressão do rótulo;*
- g. teste de áudio;*
- h. injeção do estojo plástico; e*
- i. colocação do disco e do material gráfico no estojo e embalagem final.*

Parágrafo Único. Para o cumprimento do disposto neste artigo, será admitida a realização de qualquer das etapas constantes das letras "a" a "f" em qualquer parte do Território Nacional, por terceiros preferencialmente os instalados na Zona Franca de Manaus.

(...)”

Também não será necessária uma exposição acerca das teorias sobre isenção, pois vimos que a lide trata-se única e exclusivamente na determinação se houve ou não o descumprimento das condições para a fruição do benefício.

Cabe ao intérprete dar a melhor solução para a correta aplicação do texto legal ao caso in concreto. Essa é a nobre função dos nossos tribunais administrativos e judiciais. Devemos responder a seguinte pergunta: O parágrafo único da Portaria Interministerial nº 185, de 28 de julho de 1993, transcrito acima permite a terceirização da etapa “h”?

O CTN dispõe textualmente que:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Essa interpretação gramatical ou literal também é avocada por ambas as partes da contenda para comprovar, ou não, a cumprimento do PPB, in concreto. Como se vê, tratando-se de uma renúncia fiscal, o controle tem que ser rígido e, ao contribuinte cabe atender expressamente o disposto na legislação de regência.

Pose observar claramente que a fiscalização entende que a regra geral é a fabricação pela própria empresa beneficiária da isenção, sendo a terceirização uma exceção a ser literalmente consignada na legislação. Desta forma, se a portaria interministerial não tivesse o preceito de exceção contido no supratranscrito parágrafo único, nenhuma etapa poderia ser terceirizada, nem mesmo com empresas instaladas na ZFM, pois todas as etapas teriam que ser executadas pela empresa beneficiária da isenção.

O Sujeito Passivo, diferentemente, traz em seus argumentos a tese de que a regra geral é a fabricação por empresa instalada na Zona Franca de Manaus, não necessariamente o estabelecimento beneficiário da isenção, sendo a exceção a faculdade de terceirizar parte do processo com empresas não instaladas na ZFM. De inferir, por conseguinte, que a interpretação da contribuinte é no sentido de que, se não houvesse a excepcionalidade veiculada naquele parágrafo único, quaisquer etapas poderiam ser terceirizadas, desde que por empresas instaladas na ZFM.

A Contribuinte, ora recorrida, também baliza os seus argumentos no Parecer Técnico nº 005/93, produzido em resposta a uma consulta feita pela empresa Objetiva S/C Ltda, para um caso similar. Como o documento foi produzido pelo órgão concedente dos incentivos, a empresa o usa em sua defesa. E o Parecer é bastante claro quando infere que “em momento algum em todo o conteúdo da referida Portaria Interministerial é textualmente proibida a terceirização de qualquer da etapa por empresas estabelecidas na ZFM.” Porém se a RFB, em ação fiscal, colher elementos de comprovem o não cumprimento do processo, poderá desconstituir a outorga de isenção. Até porque o parecer apresentado se trata de um caso similar e de outra empresa. Ele pode balizar o presente caso, em uma integração legislativa por analogia, caso se considere que a norma é omissa, ou seja, lacunosa. Em não havendo como interpretar o texto legal por falta de texto legal que se enquadre ao caso, poder-se-ia cogitar do uso da analogia. Porém entendemos que não há omissão legislativa e nem tampouco a RFB seria obrigada a seguir pareceres que, mesmo se se referisse ao presente caso, estivesse eivado de ilegalidade.

O levantamento e os relatórios produzidos pela autoridade fiscal estão perfeitos. Trazem uma explanação detalhada e correta dos fatos e das normas aplicáveis. Eis que a norma geral contida no Decreto-Lei nº 288, de 1967, prevê a produção no estabelecimento beneficiário da isenção. Pois, aqui me socorrendo novamente do voto proferido pela DRJ, norma diz no estabelecimento fabril, e não em estabelecimento fabril, nada havendo de pleonismo no comando, como brande a contribuinte em sua defesa. Redundante seria o legislador se houvesse dito que a fabricação deveria se dar em estabelecimento fabril. Mas, ao especificar que a fabricação deveria ocorrer no estabelecimento fabril, tratou o legislador de individualizar o estabelecimento a quem caberia cumprir o PPB, vale dizer, o estabelecimento pretendente do benefício. Estatui o dispositivo, portanto, que o PPB é o

conjunto mínimo de operações realizadas pelo estabelecimento, e não por estabelecimento fabril, para que se caracterize a efetiva industrialização do produto. E, perscrute-se uma vez mais, a qual estabelecimento reporta-se a norma? É óbvio que é ao estabelecimento que pleiteia o incentivo da isenção, pois é especificamente para ele que se dirige o legislador ao estabelecer os requisitos para a concessão do benefício, entre os quais se inclui a aprovação de projeto pela SUFRAMA.

Podemos concluir a correta interpretação e a única possível para o presente caso é que para o perfeito cumprimento de um Processo Produtivo Básico induz que todas as etapas devem ser realizadas pelo estabelecimento beneficiário da isenção, em face do que somente se admitem as exceções expressamente permitidas em norma específica. Se, porventura, dúvidas ainda remanescem a tal conclusão, serão elas dissipadas com o exame da questão sistemática, averiguando-se a compatibilidade do discutido preceito dentro de um todo estrutural. É o que os juristas chamam de silêncio eloquente da norma.

Somente nesses termos, podemos dar a correta interpretação ao parágrafo único da Portaria Interministerial 185/93.

Voto pelo provimento do Recurso Especial interposto pela PGFN.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator